

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CAMPUS – PROFESSOR FRANCISCO GONÇALVES QUILES – CACOAL
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DE DIREITO**

FERNANDA MUBARAC DE ALMEIDA

**DA INCONGRUÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA: REFLEXÃO SISTÊMICA DE ACORDO COM A
LEGALIDADE**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
MONOGRAFIA**

**Cacoal – RO
2016**

FERNANDA MUBARAC DE ALMEIDA

**DA INCONGRUÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA: REFLEXÃO SISTÊMICA DE ACORDO COM A
LEGALIDADE**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Rondônia – UNIR – *Campus* Prof. Francisco Gonçalves Quiles – Cacoal, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, elaborada sob a orientação do professor Me. Victor de Almeida Conselvan.

**Cacoal – RO
2016**

Almeida, Fernanda Mubarak de.

A447i Da incongruência da medida provisória em matéria tributária: reflexão sistêmica de acordo com a legalidade/
Fernanda Mubarak de Almeida– Cacoal/RO: UNIR, 2016.
56 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação).
Universidade Federal de Rondônia – Campus Francisco
Gonçalves Quiles.

Orientador: Prof. M.e Victor de Almeida Conselvan.

1. Direito tributário. 2. Legalidade - Princípio. 3. Medida provisória. 4. Instituição de tributos. I. Conselvan, Victor de Almeida. II. Universidade Federal de Rondônia – UNIR. III. Título.

CDU – 34:336.2

Catalogação na publicação: Leonel Gandi dos Santos – CRB11/753

DA INCONGRUÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: REFLEXÃO SISTÊMICA DE ACORDO COM A LEGALIDADE

Por

FERNANDA MUBARAC DE ALMEIDA

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal de Rondônia – *Campus* Prof. Francisco Gonçalves Quiles – Cacoal, para obtenção do grau de Bacharel em Direito, mediante a Banca Examinadora formada por:

Professor Me. Victor de Almeida Conselvan - Presidente

Professor Me. Bruno Milenkovich Caixeiro - UNIR - Membro

Professor Esp. Jônatas Siviero - UNIR - Membro

Conceito:_____

Cacoal, 20 de dezembro de 2016.

Aos meus amores, de forma especial aos meus pais Karla e Nilton, e à minha Irmã Beatriz, sem vocês não seria possível a conclusão dessa etapa.

AGRADECIMENTOS

Ao longo desses cinco anos, muitas foram as vivências, lembro-me da alegria da aprovação no vestibular, da ansiedade pelo primeiro dia de aula, da primeira aula de IED, da tensão pela iminência da primeira greve, da primeira prova aplicada... Milhas e milhas para que esse ciclo chegasse ao fim, pois o trajeto percorrido até a Universidade contava com quase 80 km diários. Aprendi a valorizar o caminho ao ver o entardecer da janela do ônibus, a valorizar o silêncio pela necessidade de estudar durante o deslocamento, aprendi a admirar a lua ao retornar pra casa... Sempre linda e majestosa a me acompanhar. E todos esses momentos, do início das aulas aos momentos finais ficarão preservados na memória.

Agradeço a Deus pelo dom da vida!

Agradeço imensamente aos meus pais Karla e Nilton pelo apoio incondicional às minhas escolhas... As doses de incentivo diário, o cuidado, o amor e as broncas foram imprescindíveis nessa jornada. O tempo passou e eu só tenho a agradecer todos os sacrifícios que fizeram por mim, e não foram poucos, espero em breve retribuí-los. Vocês são meu bem maior, nosso lar é a minha base, pois transborda união, companheirismo e amor, aprendi a superar as dificuldades ao lado de vocês, bem como celebro as minhas alegrias ao lado de vocês, esse é o meu momento de agradecer e o de vocês de comemorar e assim tecemos os nossos laços e assim nos fortalecemos sempre mais. Saibam que as palavras de vocês foram sempre edificantes para mim. Amo vocês!

Não poderia deixar de agradecer à minha irmã Beatriz pela companhia constante durante essa graduação, pelo apoio nos momentos difíceis e pelas piadas quando a vontade maior era de chorar. Coincidência da vida ou não, quis Deus que nós duas estivéssemos juntas na Universidade por dois anos. Comemorei a sua aprovação, seu trote, a tensão das primeiras provas, sem deixar de verificar se você estava bem ou se estava com fome no intervalo das aulas, afinal, é essa a missão da irmã mais velha. Agradeço por ser tão presente na minha vida, por me incentivar e tornar os meus dias melhores com a sua luz. Amo você, pequena!

Agradeço à família do coração tia Neide, tia Rosângela, tia Sílvia e Paula pelas palavras de incentivo e também pelos questionamentos inerentes ao Direito, afinal, todo mundo tem problemas a serem solucionados pelo Direito. Fica aqui meu sincero agradecimento.

Agradeço ao meu melhor amigo, Gabriel, pela compreensão ao longo dessa jornada, pela palavra amiga nos momentos de fraqueza e angústia, pela atenção ao explicar os conteúdos das disciplinas via Skype, por transmitir sempre a certeza de que tudo ficará bem e não há motivo para se desesperar, enfim, foram tantos momentos juntos e ao mesmo tempo tão longe... Muito obrigada por se preocupar comigo durante todo esse tempo. Você é especial pra mim!

Agradeço a todos os professores do Curso de Direito que compartilharam conhecimento jurídico, experiências de vida e principalmente humanidade, em especial ao Professor Me. Victor de Almeida Conselvan, o melhor orientador que poderia ter, desde o projeto de pesquisa à conclusão deste trabalho sua preocupação e incentivo foram constantes, como pílulas diárias de otimismo! Eu só tenho a agradecer por tudo que tem feito por mim, pela paciência em orientar e direcionar pelo melhor caminho, por não me deixar desistir nos momentos de desespero, por ser essa pessoa tão querida ao ponto de conquistar todos a sua volta!

Ainda em tempo, quero agradecer o companheirismo dos amigos que fiz no decorrer do Curso, em especial aos “queridinhos”, por lembrar todos os dias do nosso “compromisso acadêmico”. Vocês tornaram os meus dias mais alegres e a motivação diária possibilitou que chegássemos até aqui, venci mais essa etapa com a ajuda de cada um de vocês, agradeço o abrigo na casa da Raíssa e da Gislene, as caronas da Ladiane e do Raul, os inúmeros favores prestados pelo Max Rogers, e as doses de alegria diária da Francieli e da Graciele.

Ainda em tempo, agradeço o carinho e amizade da Glenda, Marcela, Bianca, Renata, Bárbara e Matheus, as risadas pelos corredores e o companheirismo nos dias de desespero. Graças a vocês esses 5 anos passaram rápido, as dificuldades foram amenizadas e os momentos dentro e fora da Universidade serão sempre lembrados com muito carinho e gratidão.

Por fim, quero agradecer imensamente ao seu Nilton, motorista do ônibus que me levou à Universidade todos esses dias, agradeço o seu zelo diário em transportar com cuidado e respeito, trazendo-me pra casa ao final de cada noite. Obrigada de todo o coração!

As pessoas estão morrendo de fome porque são
esmagadas pelo Estado com seus impostos.

(Lao Tsé)

RESUMO

O presente trabalho de Monografia de curso tem por objetivo analisar a possibilidade da utilização da medida provisória na seara do Direito Tributário, especificamente para instituir ou majorar tributos. O tema se desenvolve a partir do estudo da Constituição de 1988, no tocante à criação do Sistema Tributário Nacional, em que serão esculpidas as limitações ao poder de tributar, com ênfase no princípio da legalidade. A partir destas premissas será analisado o Estado como meio de organizar a sociedade, com ênfase no Estado Democrático de Direito e a Tripartição dos Poderes, de modo a analisar a competência de cada um dos seus Poderes. Será analisada também a capacidade de legislar do Poder Executivo ao destacar o instituto das Medidas Provisórias, fundamentado no artigo 62, § 2º, da Constituição Federal de 1988, trazido pela Emenda Constitucional 32/2001. Por fim colocará os institutos da Medida Provisória e o Princípio da Legalidade frente a frente, para encontrar respostas à problemática. Tal problemática demonstrará a importante divergência doutrinária a respeito do tema, sendo demonstrada pelos vários posicionamentos doutrinários a respeito, destacando importantes posicionamentos dos mais conceituados doutrinadores, tais como: Geraldo Ataliba, Hugo de Brito Machado, Paulo de Barros Carvalho, Kiyoshi Harada, Yoshiaki Ichihara, dentre outros. Concluiremos, demonstrado com base na própria Constituição Federal, que o instituto da Medida Provisória, não é instrumento hábil para se instituir tributos.

Palavras-chave: Princípio da Legalidade. Medida Provisória. Instituição de tributos.

ABSTRACT

This monograph work aims to analyze the possibility of using the provisional measure in the subject of tax law, specifically to institute or increase taxes. The subject is developed from the study the Constitution of 1988, regarding the creation of the National Tax System, in which the limitations on the power to tax, with emphasis on the principle of legality, will be sculpted. Based on these premises, the State will be analyzed as a means of organizing society, with emphasis on the Democratic State of Law and the Tripartition of Powers, in order to analyze the competence of each of its Powers. The Executive Branch's ability to legislate will also be analyzed by highlighting the institute of Provisional Measures, based on Article 62, § 2, of the Federal Constitution of 1988, brought by Constitutional Amendment 32/2001. Finally, it will put the institutes of the Provisional Media and the Principle of Legality face to face, to find answers to the problem. Such problematic will demonstrate the important doctrinal divergence on the subject, being demonstrated by the various doctrinal positions on the subject, highlighting important positions of the most renowned jurists, such as: Geraldo Ataliba, Hugo de Brito Machado, Paulo de Barros Carvalho, Kiyoshi Harada, Yoshiaki Ichihara, among others. It will be concluded, based on the Federal Constitution itself, that the institute of the Provisional Measure isn't a skillful instrument to institute taxes.

Palavras-chave: Principle of Legality. Provisional Measure. Institution of taxes.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	14
1.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	18
1.2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	20
1.3 PRINCÍPIOS.....	21
1.3.1 O princípio da legalidade.....	21
1.3.2 Princípios Constitucionais Tributários	21
1.3.3 Princípio da legalidade genérica	22
1.3.4 Princípio da legalidade tributária genérica.....	23
1.3.5 Princípio da legalidade tributária estrita.....	23
1.3. 6 Considerações preliminares	25
2. O ESTADO.....	26
2.1 BREVE NOÇÃO SOBRE O ESTADO MODERNO	26
2.2 O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....	27
2.3 A TRIPARTIÇÃO DOS PODERES.....	28
2.3.1 O Poder Legislativo	30
2.3.1.1 Noções breves de Processo Legislativo e Atos Legislativos	31
2.3.2 O Poder Executivo	32
2.3.3 Considerações preliminares	32
3 MEDIDAS PROVISÓRIAS	34
3.1 CONSIDERAÇÕES HISTÓRICAS	34
3.2. PRESSUPOSTOS DA MEDIDA PROVISÓRIA.....	366
3.3. HISTÓRICO LEGISLATIVO DA MEDIDA PROVISÓRIA	36
3.4. O PROCESSO DE CONVERSÃO EM LEI OU REJEIÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA.....	38
3.5 A MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	40
4 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE X MEDIDA PROVISÓRIA	45
CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	54

INTRODUÇÃO

A arrecadação de impostos remonta a Antiguidade, ao passo que esse modelo é o que mantém o Estado para desenvolver suas atividades em prol da coletividade.

No decorrer do tempo, houve a necessidade de organizar a sociedade para combater as arbitrariedades cometidas pela cobrança excessiva de impostos e assim surgiram as primeiras leis para garantir proteção ao patrimônio dos indivíduos.

No Brasil, a partir da promulgação da Constituição da República Federativa de 1988 foi adicionada a medida provisória ao ordenamento jurídico. Esse instituto inovador apresenta dentre suas características: ter força de lei e ser editado pelo Chefe do Poder Executivo mediante situações excepcionais de relevância e urgência e ainda, e ainda ser submetido em imediato ao Congresso Nacional.

Deste modo, com o advento da medida provisória, o Poder Executivo passou a ser um verdadeiro legislador, ofendendo, por sua vez, ao princípio da tripartição dos poderes, ao princípio da legalidade e ao princípio da segurança jurídica, basilares ao Estado Democrático de Direito.

A ofensa ao princípio da tripartição dos poderes se dá ao permitir que o Chefe do Poder Executivo possa legislar em matéria tributária, sendo atípica sua atividade legiferante. Já o princípio da legalidade é desrespeitado ao informar ao contribuinte que esse só terá a obrigação de pagar tributo em virtude de lei. Por fim, a afronta ao princípio da segurança jurídica ocorre ao gerar instabilidade ao ordenamento jurídico, ao permitir tanto ao Poder Legislativo quanto ao Poder Executivo a competência para legislar, em especial, em matéria tributária, seja para criar ou aumentar o valor do tributo.

Consta ainda a discussão doutrinária quanto ao entendimento acerca do cabimento de medida provisória em matéria tributária, donde conflitam duas posições: uma desfavorável: não seria cabível a utilização da medida provisória em matéria tributária, em virtude da reserva de lei formal, a qual só pode ser instituída mediante lei ordinária ou complementar, pois inviabiliza a ação do Poder Executivo sobre a competência do Poder Legislativo. Antagonicamente, tem-se outra favorável à medida provisória, pois parte da doutrina acredita ainda que de forma excepcional e com reservas, possa ser utilizado esse instituto, por preencher os requisitos de relevância e urgência, se convertida em lei até o último dia do ano da sua edição.

Nesses casos, a medida provisória deve ser utilizada em caráter excepcional. Entretanto, desde a publicação, sua utilização tornou-se constante e abusiva, o que transformou da exceção uma regra. Desse modo, cumpriu a presente pesquisa de indagar: o manejo de medida provisória, nos termos do artigo 62, § 2º da CRFB/88 ofende a legalidade tributária em seu viés político jurídico?

Isto posto, as limitações materiais da legalidade tributária, previstas no artigo 150, inciso I, da CRFB/88, emoldam-se em conjunto com a norma superior, de modo que não ocorram divergências no sentido de delimitar a competência para tributar, bem como não ferir aos princípios constitucionais, o que tornaria tanto a lei, como a medida provisória inválida.

E ainda, a medida provisória, por meio da CRFB/88, poderá integrar fonte do Direito Tributário, como introdutor da norma e implementador do princípio da legalidade tributária, como constam os art. 59 e 62 do retromencionado dispositivo legal. E, nesse sentido, ao seguir os procedimentos constitucionais poderá a medida provisória ser convertida em lei ordinária, logo, não ofenderá o princípio da legalidade.

Como objetivo geral coube analisar a (im)possibilidade do cabimento da medida provisória para instituir ou majorar tributos frente ao princípio da legalidade tributária.

Ao passo que, primeiramente, traçou-se a análise do princípio da legalidade tributária, de forma analítica, secundariamente, avançou-se a compreensão acerca do Estado, bem como suas características enquanto ordem jurídica. Em seguida, houve análise da medida provisória enquanto instrumento do Poder Executivo e diante do exposto, houve o confronto do princípio da legalidade tributária em detrimento da medida provisória.

E quanto ao método científico de abordagem, foi utilizado o método dedutivo, quanto à técnica trata-se de revisão bibliográfica e quanto à abordagem filosófica, o objeto em foco será desenvolvido com base no método dogmático analítico.

1 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O conceito de sistema para Machado (2010, p. 285) significa, originariamente, reunião ou conjunto, a palavra sistema modernamente significa o conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes.

Neste sentido, é semelhante o significado de sistema, nas palavras de Carvalho (2012, p.121) ao permitir o entendimento de “sistema como um objeto constituído de elementos que se interligam por um princípio unitário”.

O ordenamento jurídico apresenta suas normas de forma organizada, em uma estrutura hierarquizada, ordenada pela fundamentação ou derivação¹, sob os aspectos formal, material ou processual, dotada de dinâmica com a finalidade de regular, criar e permitir sua própria transformação. (CARVALHO, 2012).

As normas existentes em um complexo organizado de normas tem como alicerce um único ponto, no escalonamento jurídico brasileiro encontra-se a Constituição Federal como cerne para esse sistema. A Constituição é o ponto de partida para a criação e regulamentação de todas as leis, é a norma fundamental.

Os conceitos introduzidos até o momento possibilitam enxergar a ordem jurídica brasileira como um ordenamento composto por normas criadas pelo homem com a finalidade de guiar sua conduta dentro da sociedade. É formado por sistemas menores que caminham em direções diversas, porém convergem sua fundamentação na Constituição.

Para Carvalho (2012) a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, por apresentar posição hierárquica superior dentro do ordenamento jurídico, define os mandamentos do sistema constitucional nacional.

Desta forma entende também Ichihara (1994, p. 22) a Constituição vigente como lei suprema do nosso ordenamento jurídico é alicerce às demais leis:

A Constituição de 1988 é exaustiva, analítica e rígida, fruto de uma discussão longa, cansativa e onerosa (1º-2-87 a 05-10-88), onde todas as correntes representativas da sociedade procuraram e conseguiram inserir no Texto Maior aquilo que lhes interessava, objetivando a defesa de seus direitos e interesses, na premissa de que a Constituição devesse abrigar analiticamente todos os direitos [...]. (ICHIHARA, 1994, p. 22)

¹ Kelsen, Hans. Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. A Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen, ao tratar dos sistemas dinâmicos afirma existir uma ordem hierárquica, ao passo que todas as normas devem seu respectivo entendimento à norma que lhe é superior, de tal forma que por derivação, as normas que estão abaixo na pirâmide terão seu significado conformado com a norma superior.

A Constituição, conforme Silva (2005) é a lei fundamental e suprema do Estado, pois detém toda autoridade e concede poderes e competências aos seus subordinados, sejam Estados ou Municípios, que só podem exercer as atividades por ela determinada.

Neste sentido, vale ressaltar que a Constituição é uma lei com características diferentes das demais. Ao passo que, por balizar o ordenamento jurídico, não deva ser tratada como uma lei comum, pois a alteração da sua base jurídica modificaria por completo o que se entende por sistema, uma vez que, alterando a norma constitucional todas as normas que a ela devem respeito passam a ter nova compreensão.

No que diz respeito à classificação, a Constituição é rígida por apresentar um processo legislativo diferente do que ocorre com as demais leis, rigoroso, por carecer de procedimento especial e quórum qualificado para que se crie uma emenda ou nova Constituição.

A Constituição é rígida quando exige processo legislativo especial para modificação do seu texto, mais difícil do que o processo legislativo de elaboração das demais leis do ordenamento. A Constituição Federal de 1988 é do tipo rígida, pois exige um procedimento especial (votação em dois turnos, nas duas Casas do Congresso Nacional) e um *quórum* qualificado para aprovação de sua modificação (aprovação de, pelo menos, três quintos dos integrantes das Casas Legislativas), nos termos do art. 60, § 2.º, da Carta Política. (PAULO; ALEXANDRINO, 2015, p. 7)

Essa rigidez constitucional tem a finalidade de estabelecer limites ao poder estatal, ao impedir que sejam realizadas alterações em sua estrutura tanto jurídica quanto política de modo arbitrário e assim gerar insegurança à sociedade.

Continuamente, afirmam Paulo e Alexandrino (2015, p. 8-9) que a Constituição é exaustiva por discorrer detalhadamente acerca dos assuntos nela abordados; é analítica ou extensa por tratar ao mesmo tempo da organização do Estado, dos princípios que regem o Direito, e por contemplar disciplinas que não versem sobre natureza constitucional.

Constituição analítica (longa, larga, prolixa, extensa, ampla ou desenvolvida) é aquela de conteúdo extenso, que versa sobre matérias outras que não a organização básica do Estado. Em regra, contém normas substancialmente constitucionais, normas apenas formalmente constitucionais e normas programáticas, que estabelecem fins, diretrizes e programas sociais para a atuação futura dos órgãos estatais. É o caso, por exemplo, da Constituição Federal de 1988.

O sistema constitucional contém o sistema tributário nacional, dotado de normas que versam sobre a matéria tributária, no plano constitucional, subordinado aos princípios constitucionais e tem a finalidade de regular a atividade tributária do Estado, e está previsto na Constituição Federal de 1988 entre os artigos 145 a 162.

Por conseguinte, Ataliba (1968, p. 8), leciona acerca do sistema constitucional tributário:

Entende-se o conjunto de princípios constitucionais que informam o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigentes em determinado País, que trata de matéria tributária, matéria esta tomada como princípio de relação que as unifica.

Neste sentido, a Carta Maior, em seu artigo 145, instituiu o poder de tributar entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. No que compete às limitações do poder de tributar, foram determinadas restrições ao exercício do poder atribuído aos entes federativos, ao restringir suas competências tributárias. Essas limitações à invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo “advêm, basicamente, dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias e estão inseridas nos artigos 150, 151 e 152 da Carta Magna” (SABBAG, 2014, p. 50).

A natureza jurídica do Sistema Tributário Nacional é de Direito Público Subjetivo do Estado e tem como garantia direito fundamental do contribuinte, por isso esse sistema constitui uma limitação ao poder de tributar do Estado. Quanto ao regime jurídico é lógico, sistemático, restritivo na instituição e extensivo nos atos do contribuinte. Quanto aos efeitos pretendidos estão a estabilidade do ordenamento, a garantia de tributação na forma da lei e a criação de condições de decibilidade para aplicação da norma tributária.

Como mencionado anteriormente, cabe ao sistema tributário nacional estabelecer as diretrizes para que ocorra a tributação, sendo esta uma atividade intrínseca ao Estado que busca formação de receita pública derivada para garantir sua manutenção ao longo da História.

Ainda sobre o aspecto histórico da cobrança de tributos, leciona Schoueri (2012, p. 19) que “as mais remotas formas de organização da sociedade relatavam algum tipo de cobrança para custear os gastos da coletividade, tendo como exemplo o dízimo cobrado sobre produtos como óleo e mel durante o século XIII a. C”.

Para Paulsen (2014) A tributação ou poder de tributar originou também problemas por dispor sobre a liberdade e o patrimônio do indivíduo tributado, o contribuinte. A indisposição gerada pelo contribuinte frente ao Estado se concretizou por meio da arbitrariedade e excessos cometidos ao longo da história, como o uso da violência e confisco.

Nesse sentido, remonta Paulsen (2014) que Espanha e Portugal criaram mecanismos jurídicos para limitar o poder fiscal do rei em pleno séc. XII. Na Inglaterra, barões e religiosos impuseram a Magna Carta (1215) para limitar o arbítrio do rei ao estabelecer a separação dos poderes e consentir apenas a cobrança de três impostos. A Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789) revela que os tributos devem ser utilizados pelos cidadãos conforme suas necessidades, desde que consentida por seus representantes.

Acerca da tributação ao longo da história, Paulsen (2014, p.14) afirma:

A tributação é inerente ao Estado, seja totalitário ou democrático. Independentemente de o Estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, **a busca de recursos privados para a manutenção do Estado é uma constante na história.** (grifo nosso).

Conforme foi exposto, o Estado, por meio da captação de recursos financeiros, exerce o poder de tributar sobre a sociedade para custear suas atividades fim, quais sejam: construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza, reduzir as desigualdades sociais e regionais, bem como promover o bem estar da coletividade, conforme dispõe o art. 3º do texto constitucional vigente.

O poder de tributar tem por objeto o tributo, que encontra sua definição legal no art. 3º, do Código Tributário Nacional (CTN), como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Neste sentido, Mendes (2014, p. 1278) afirma que:

A gestão fiscal responsável encontra, portanto, na **tributação o principal instrumento para o financiamento do Estado.** E foi esse o instrumento adotado primordialmente para o financiamento do Estado brasileiro na Constituição de 1988. Essa constatação revela a importância assumida pela tributação no Estado moderno. (grifo nosso).

Do conceito de tributo é extraída a base fundamental para instituição e exigibilidade dos tributos, pois se trata do exercício da reserva absoluta de lei formal, determinada pela imperatividade do princípio da legalidade pelo que não se pode falar em medida provisória como meio adequado para instituição de tributos, conforme se desenvolverá ao longo do trabalho.

Neste sentido, é encontrada a natureza jurídica do tributo fundamentada no art. 150, I, da CRFB/88, como ensina Harada (2016, p. 390).

A natureza ex lege do tributo tem matriz no art. 150, I, da CF, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. O princípio da legalidade tributária, por configurar um direito fundamental do contribuinte, é protegido pela cláusula pétrea, pelo que não é passível de supressão por emendas (art. 60, § 4º, IV, da CF).

O art. 150, I, da Constituição Federal de 1988 traz em sua redação a imposição de que o tributo só poderá nascer da lei, deste modo, o princípio da legalidade tributária denota proteção ao contribuinte.

Diante do exposto, tem-se que a Constituição Federal de 1988 rege todas as relações entre o Estado e o indivíduo, e por meio do texto constitucional que estão determinadas as normas pertinentes ao poder de tributar quando falamos sobre o sistema tributário nacional, sendo o princípio da legalidade o fundamento norteador para instituir ou majorar tributos.

1.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

O Estado Brasileiro é formado por entes políticos dotados de autonomia e independência. São eles: a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Tais entes apresentam, no âmbito jurídico, o mesmo grau de igualdade, conforme preleciona a Constituição Federal. Eis que o texto superior determina quais são seus poderes e competências, o que evidencia, portanto, a coexistência de diferentes pessoas jurídicas de direito público para instituir tributos.

A competência tributária, por sua vez, pode ser compreendida como um poder conferido aos entes públicos para criar tributos, sendo este poder estabelecido pela Constituição.

Neste sentido, entende Carvalho (2012, p. 192):

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. (CARVALHO, 2012, p. 192).

No que tange a classificação, afirma Paulsen (2014, p. 77) que: “A competência tributária também pode ser classificada em privativa, comum ou residual”. A competência para instituição de impostos pela União é classificada como privativa e residual. É privativa quando atribuída a um ente federativo em particular, como dispõe o art. 153 do texto constitucional ao versar sobre impostos de importação, exportação, renda, produtos industrializados, operações de crédito, propriedade rural. É residual quando atribuída à União para instituir tributos que ainda não estejam previstos no texto constitucional. (PAULSEN, 2014).

O exercício da competência tributária tem como limitações formais os dispositivos legais presentes no texto constitucional, sob a luz dos arts. 150 a 152, em que residem os princípios constitucionais tributários e limitações materiais quando versarem sobre o conteúdo a ser disciplinado.

Em sentido amplo, é possível entender como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico as entidades dotadas desse poder. Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece os seus limites. Em sentido restrito, entende-se como limitações do poder de tributar o conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal, em seus arts. 150 a 152, nas quais residem princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário, a saber:

- a) legalidade (art. 150, I);
- b) isonomia (art. 150, II);
- c) irretroatividade (art. 150, III, “a”);
- d) anterioridade (art. 150, III, “b”);
- e) proibição de confisco (art. 150, IV);
- f) liberdade de tráfego (art. 150, V);
- g) imunidades (art. 150, VI);
- h) outras limitações (arts. 151 e 152). (MACHADO, 2012, p. 290-291).

Diante do exposto, entende a competência tributária como um instrumento conferido aos entes públicos para criar tributos, por representar a lei, pois exige representação.

1.2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

O poder de tributar é exercido por meio da competência que o Estado tem de exercer sobre a sociedade determinada imposição com o intuito de promover arrecadação, e assim captar recursos financeiros para seu exercício, de modo a executar suas políticas públicas.

Como objeto deste poder encontra-se o tributo, já mencionado e conceituado anteriormente, quanto à titularidade, o povo é considerado titular desse poder ao outorgar aos seus representantes a legitimação para o exercício desta competência, além de ser o próprio povo o destinatário do poder de tributar. Isto posto, o poder de tributar é considerado o exercício da competência do Estado.

Para Chimenti (2011, p. 25) a competência tributária dos entes federativos não é ilimitada, e encontra suas restrições tanto no texto constitucional, quanto no CTN, é o entendimento:

A competência (faculdade de tomar decisões) tributária, o poder que os entes políticos (União, Estados-Membros, DF e Municípios) têm para instituir tributos, não é ilimitada. Ao contrário, encontra limites na Constituição Federal (art. 5º, II, genérico; arts. 150 a 152) e no Código Tributário Nacional (arts. 9º a 11), merecendo destaque os princípios gerais estudados a seguir, que para alguns formam uma espécie de código de defesa do contribuinte.

Em sentido amplo, as limitações ao poder de tributar são entendidas como restrições impostas pelo ordenamento jurídico aos que dele se submetem. Para Machado (2010, p. 290): “Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece os seus limites”.

Em sentido restrito, as limitações do poder de tributar são consideradas um conjunto de regras instituídas pela Constituição Federal, arts. 150 a 152, dispositivos matriz dos princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário, quais sejam: a) legalidade (art. 150, I); b) isonomia (art. 150, II); c) irretroatividade (art. 150, III, “a”); d) anterioridade (art. 150, III, “b”); e) proibição de confisco (art. 150, IV); f) liberdade de tráfego (art. 150, V); g) imunidades (art. 150, VI); h) outras limitações (arts. 151 e 152).

A tributação apresenta limites para garantir constitucionalmente as liberdades individuais e assim preservar a organização do Estado. Em sentido amplo, essas limitações compreendem qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico aos entes federativos que possuem este poder. Em sentido restrito, essas limitações compreendem os princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário.

Será descrito analiticamente o princípio da legalidade, como princípio essencial ao desenvolvimento deste trabalho de monografia.

1.3 PRINCÍPIOS

1.3.1 O princípio da legalidade.

Neste momento será apresentada a primeira menção ao princípio da legalidade pertinente à matéria tributária.

Afirma Schoueri (2012, p. 413) ser “comum a referência à Magna Carta, assinada pelo príncipe João Sem Terra, na Inglaterra, como data do natalício do princípio ‘no *taxation without representation*’”, não há tributação sem representação. E a partir de então foram limitados os poderes do monarca, submetendo sua vontade à lei.

1.3.2 Princípios Constitucionais Tributários

Os princípios constitucionais tributários, ao regularem a tributação, são considerados como limitações constitucionais ao poder de tributar.

Esses princípios ao versarem sobre a matéria tributária tem o objetivo de proteger o povo do poder do Estado.

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte. (MACHADO, 2010, p. 37).

Os princípios de maior relevância relacionados na Constituição Federal em matéria tributária são: princípio da legalidade (art. 150, I, CRFB/88), princípio da

anterioridade (art. 150, III, 'b', CRFB/88), princípio da irretroatividade (art. 150, III, 'a', CRFB/88), princípio da isonomia (art. 150, II, CRFB/88), princípio da vedação do confisco (art. 150, IV, CRFB/88), princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CRFB/88), princípio da liberdade de tráfego (art. 150, V, CRFB/88), princípio da uniformidade geográfica (art. 151, I, CRFB/88).

Entretanto, o princípio de maior relevância neste trabalho é o princípio da legalidade, que será abordado em seguida.

1.3.3 Princípio da legalidade genérica

O princípio da legalidade genérica tem seu fundamento no inciso II, do art. 5º, da Constituição Federal de 1988 em que diz: "II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

Afirma Machado (2010, p. 37) que o Direito é um meio de defesa do cidadão contra os abusos que o Estado venha a cometer. Veja:

Aliás, o Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, e por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado.

O princípio da legalidade tem por objetivo proteção do cidadão. Neste sentido, aduz Ichihara (1994, p. 53) que "No Estado de Direito, não só submete os indivíduos à lei, como também o próprio Estado, limitando-o e submetendo-o".

Ensina Carrazza (2006, p. 260-261) que princípio da legalidade é capaz de promover segurança às pessoas, quando se trata da tributação, pois traz o entendimento que apenas a lei pode fixar ou alterar os tributos. Veja:

O princípio da legalidade garante decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco vale a Constituição haver protegido a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo poder executivo, mas apenas pela lei.

Neste sentido, entende-se que apenas em virtude de lei o Estado pode intervir na propriedade privada, como por exemplo, criar ou aumentar impostos.

1.3.4 Princípio da legalidade tributária genérica

O princípio da legalidade tributária genérica tem sua origem atrelada à luta dos povos contra a tributação não admitida, de natureza política, conforme aduz Harada (2016, p. 457):

A origem desse princípio, de natureza nitidamente política, está ligada à luta dos povos contra a tributação não consentida. São conhecidas as resistências dos povos contra a tributação não consentida, desde a Idade Média.

Corroborou Schoueri (2012, p. 412) “em matéria tributária, o princípio da legalidade é anterior mesmo ao Estado de Direito”.

A Constituição Federativa de 1988 trouxe no art. 5º, II, o princípio da legalidade genérico, como já mencionado anteriormente, e estabeleceu em seu art. 150, I, o princípio da legalidade tributária genérica. Esse princípio revela que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Dessa forma, esse princípio determina que nenhuma pessoa de direito público possa instituir ou majorar tributos sem que haja previsão legal.

Para o Direito Tributário existe a exigibilidade de representação, ao passo que, como ato privativo do Poder Legislativo apenas em função da lei os tributos podem ser criados.

1.3.5 Princípio da legalidade tributária estrita

Como já mencionado, o princípio da legalidade é considerado um dos mais importantes no ordenamento jurídico pátrio. Essa importância é confirmada quando a Constituição Federal de 1988, dispõe do art. 5º, inciso II, quando trata da legalidade genérica, dispõe do art. 150, I, em que trata do Sistema Tributário Nacional.

Neste sentido, o Código Tributário Nacional, em seu art. 97, mais uma vez demonstra a importância desse instituto para o direito tributário, ao dizer que somente a lei pode instituir, ou extinguir tributos. De tal maneira que o art. art. 97, do CTN, revela o princípio da estrita legalidade tributária, ao impor que apenas por meio

da norma jurídica que os elementos do tributo possam ser modificados. (HARADA, 2016).

Portanto, é evidente a referência extenuante ao princípio da legalidade em relação ao Direito Tributário, seja no decorrer do texto constitucional, seja em lei específica, como o Código Tributário Nacional. Isto posto, esse é um dos motivos que tornam o princípio da legalidade tão importantes a esse ramo do direito.

Para que se possa exigir um tributo, vai além de o Legislativo permitir que se cobre ou modifique um tributo. É necessário que se crie lei.

Só mediante lei são possíveis a criação e a majoração de tributo. Não mediante decreto, ou portaria, ou instrução normativa, ou qualquer ato normativo que não seja lei, em sentido próprio, restrito [...]. (MACHADO, 2010, p. 292)

E mais, não apenas deve ser criado por lei, como também, devem ser estabelecidos por ela todos os elementos do tributo.

Conforme se notou no art. 97, I ao VI, do CTN, são prerrogativas legais em matéria tributária, ficando reservadas, exclusivamente, à lei estabelecer: instituição de tributos; suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário; cominação de penalidade; fixação de alíquota e de base de cálculo; definição de fato gerador da obrigação principal e de sujeito passivo. [...] Tal composição exaustiva tem sido rotulada pelos teóricos, na forma de variadas denominações, a saber: Estrita Legalidade, Tipicidade Fechada (Regrada ou Cerrada) e Reserva Legal. (SABBAG, 2014, p. 70)

Nota-se a lei como ato normativo, geral e abstrato, aplicado e criado pelo Estado, devendo ser observada a competência para criação de lei, que pode ser do Poder Legislativo ou do Chefe do Poder Executivo. Lei, em sentido amplo ou material, é qualquer ato que regula ou descreve determinada conduta, conjunto de normas gerais ou abstratas, tanto do Poder Legislativo quanto do Executivo, como no caso da medida provisória. Em sentido estrito ou formal, lei é ato apenas do Poder Legislativo e que cumpre com alguns requisitos necessários para sua criação.

No ordenamento jurídico pátrio vigora não apenas o princípio da legalidade, mas também, o da estrita legalidade tributária (CARRAZZA, 2006). Em se tratando de matéria tributária, apenas a lei formalmente instituída é competente para que se criem tributos (CARVALHO, 2012).

Assim como o princípio geral da legalidade, o princípio da estrita legalidade tributária também pode ser observado de dois ângulos. Do ponto de vista formal

leva-se em consideração o veículo introdutor da norma tributária. Esse limite objetivo significa que a instituição ou modificação do tributo se deu por lei formal, ou seja, que a aprovação da lei se deu por meio de um processo legislativo competente constitucionalmente para aquela determinada matéria.

Da mesma forma que o princípio geral da legalidade, a estrita legalidade também tem duas dimensões: formal e material. A dimensão formal diz respeito ao veículo introdutor da norma tributária. É um limite objetivo: basta verificar se o veículo é lei, que estará atendido o princípio. Este limite objetivo também atende ao limite da democracia (ou demarquia, se formos mais preciosos), pois remete à auto tributação pelo contribuinte. O fato de o tributo ter de ser instituído ou aumentado por lei, significa que a sua edição se deu através de um processo legislativo cujo produto foi aprovado pelos representantes populares, eleitos pelo voto direto, universal, periódico e secreto. É o que diferencia o Estado patrimonial, do tributo imposto ao povo, do Estado fiscal, do tributo auto-imposto pelo povo.” (CARVALHO, 2012, pg. 891).

Portanto, leciona Ichihara (1994, p. 123) que “o princípio da estrita legalidade tributária exige lei formal”, no sentido de que ao instituir um tributo seja indicado todo o seu conteúdo, sem que haja lacuna no tocante à matéria.

1.3. 6 Considerações preliminares

Portanto, os princípios são vetores axiológicos que orientam a técnica de decisão, tanto do legislador ao positivar a norma, quanto do jurista ao aplicá-la. Sua natureza jurídica constitui limitação ao poder de tributar, bem como a regulamentar. Ademais, o regime é vinculante restritivo quando da instituição e extensivo quanto à garantia de tributação nos termos lei. Assim, o regime determina duas dinâmicas: primeira, quando do Estado restritivo, a segunda quando do contribuinte, extensiva, pois, dessa forma, os efeitos jurídicos são a estabilidade, a previsibilidade e imutabilidade das relações jurídico tributárias.

O fato do tributo, somente, poder ser instituído mediante o exercício da reserva absoluta de lei formal (art. 5º, II, art. 150, I e art. 97, do CTN) verifica-se a clara observância do princípio da legalidade na sua forma estática e dinâmica conforme ventilado em parágrafo anterior. Adiante, a medida provisória não se qualifica como imperativo vinculante, no mister instituidor de gravames, por não apresentar fundamentos jurídicos exigidos pelo Sistema Tributário Nacional.

2. O ESTADO

As instituições evoluem à medida que a sociedade clama por mudanças para originar o progresso social. Deste modo, o Estado passa a ser considerado um dos aspectos formadores da sociedade. (MALUF, 1999).

O Estado, enquanto unidade político-administrativa é explicado por vários cientistas políticos e teóricos gerais do Estado como uma entidade formada por povo, território e governo soberano (MALUF, 1999; BONAVIDES, 2007). Povo, neste contexto, representa a substância humana, território como a base física, sob o aspecto geográfico e governo como a delegação da soberania nacional com a finalidade de manter a ordem jurídica e a administração pública. No Estado Democrático de Direito, esse terceiro ente - governo soberano - é eleito democraticamente pelo exercício do sufrágio para governar por um período delimitado. Seu poder, nada obstante, conforme visto no capítulo 1, é limitado, devendo obediência ao Direito (MALUF, 1999).

2.1 BREVE NOÇÃO SOBRE O ESTADO MODERNO

Após vencer o Estado Absolutista, o Estado que emergiu, conhecido como Estado Moderno, teve como principal característica o império da lei, como império de lei formal. Isto posto, todos são iguais perante a lei, bem como detêm direitos e obrigações perante a legislação. No entanto, essa premissa de igualdade perante a lei é meramente formal, por não considerar as características individuais de cada ser humano. (SILVA, 2005).

Leciona Bonavides (2007, p. 41):

Verifica-se, portanto, que a premissa capital do Estado Moderno é a conversão do Estado absoluto em Estado constitucional; o poder já não é de pessoas, mas de leis. São as leis, e não as personalidades, que governam o ordenamento social e político. A legalidade é a máxima de valor supremo e se traduz com toda energia no texto dos Códigos e das Constituições.

Deste modo, será analisado o Estado Democrático de Direito como meio de permitir ao cidadão a garantia aos direitos fundamentais sob a ótica do texto constitucional de 1988.

2.2 O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

A Constituição de 1988, em seu preâmbulo, estabeleceu que a República Federativa do Brasil fosse constituída por um Estado Democrático de Direito, e apresenta extrema importância o art. 1º deste texto constitucional.

Neste sentido, estabeleceu o art. 1º da constituição de 1988 que a República Federativa do Brasil, apresentou como característica máxima a união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constituiu-se em estado democrático de direito e apresentou como fundamentos: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais da livre iniciativa, bem como o pluralismo político. E em seu parágrafo único determinou que todo o poder emanasse do povo, seja ele exercido por meio de seus representantes eleitos direta ou indiretamente.

O Estado Democrático de Direito compreende o Estado com o intuito de organizar a sociedade brasileira, de modo a submeter seus cidadãos a esta nova constituição como meio de promover a igualdade, bem como proteger os valores (igualdade, liberdade e dignidade da pessoa) fundamentais desta sociedade.

Sob o ponto de vista de Dalari (1998) a base do Estado Democrático encontra sua fundamentação no século XVIII, período em que houve a afirmação dos valores fundamentais da pessoa humana, e ainda a necessidade de organizar o estado, sendo este balizado na proteção desses valores fundamentais.

O Estado Democrático representa o que se entende de governo do povo para o povo, em que encontra sua base revelada pelo significado de democracia, em que encontra fundamentação na evolução do Estado. Tal modelo de Estado sustenta uma forma de governo conhecida desde o antigo Estado Grego, período em que foram observadas as primeiras manifestações democráticas. (MALUF, 1999).

Deste modo, diante dos avanços na participação popular pode-se instituir o princípio democrático como uma garantia aos direitos fundamentais da pessoa humana, conforme estabelece o texto constitucional vigente. A lei determina os direitos.

Neste sentido, ensina Silva (2005) que o princípio da legalidade é considerado um princípio matriz do Estado Democrático de Direito, em que se subordinará à Constituição como meio de criar uma legalidade democrática.

A lei apresenta fundamental importância do Estado Democrático de Direito por determinar o ato jurídico dentro da ordem jurídica existente, bem como exercer a função de regulamentar todo procedimento constitucional.

Sendo assim, a lei encontra sua máxima importância para os atos da vida política, que determinados pela vontade do povo balizam a conduta da sociedade dentro do Estado Democrático de Direito, como aduz Silva (2005, p. 121):

A lei é efetivamente o ato oficial de maior realce na vida política. Ato de decisão política por excelência, e por meio dela, enquanto emanada da atuação da vontade popular, que o poder estatal propicia ao viver social modos predeterminados de conduta, de maneira que os membros da sociedade saibam, de antemão, como guiar-se na realização de seus interesses.

Ao Estado Democrático de Direito cabe conduzir, nos termos da lei, as intervenções que modifiquem a atuação do Estado no cotidiano da sociedade, de modo que permitiu à Constituição de 1988 elevar a importância da lei para expressar o direito, como forma de transformar a sociedade, possibilitando que ocorram mudanças ao longo do tempo e garantindo ainda a perpetuação de seus valores.

Como princípios limitadores ao Estado Democrático de Direito encontramos o princípio da constitucionalidade, o princípio democrático, o princípio dos sistemas fundamentais, o princípio da justiça social, o princípio da igualdade, o princípio da divisão dos poderes, o princípio da legalidade e o princípio da segurança jurídica.

2.3 A TRIPARTIÇÃO DOS PODERES

A Constituição de 1988 estabeleceu em seu art. 2º que são poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. A separação dos poderes observada no texto constitucional tem por objetivo político reparti-los entre pessoas distintas para combater a concentração do poder, adversária potencial da liberdade. (MENDES, 2014)

Ainda no texto constitucional é possível encontrar outra menção à Separação dos Poderes, desta vez, considerando-a uma cláusula pétrea, como dispõe o art. 60, § 4º, III. Deste modo, não será objeto de deliberação a proposta de emenda que venha a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais.

Para Silva (2005) o Estado representa o grupo máximo, detentor do poder político ou poder estatal. A sociedade, por sua vez, abrange os diversos grupos sociais que a compõe, de modo que cabe ao poder político coordenar e impor limites em função daquilo que o Estado venha realizar.

A superioridade do poder político induz à soberania do Estado, também destacada no texto constitucional em seu art. 1º já mencionado anteriormente. Isto posto, pode-se caracterizar o poder político como uno, indivisível e indelegável, mas que se desdobra em três funções: legislativa, executiva e jurisdicional.

A soberania é realmente, necessariamente, una e indivisível. Ora, o Estado é a organização da soberania, e o governo é a própria soberania em ação. O poder, portanto, é um só, uno e indivisível na sua substância. Não pode haver duas ou mais soberanias dentro de um mesmo Estado, mas pode perfeitamente haver órgãos diversos de manifestação do poder de soberania. (MALUF, 1999, p. 211)

Para Temer (2008) não há que se falar em “tripartição dos poderes”, mas sim em distinção entre os órgãos no desempenho das funções, aqui essas funções representam a manifestação da vontade do Estado, em que se destacam as atividades legislativa, executiva e judiciária.

A sistematização da repartição dos poderes é atribuída à Montesquieu, em que propôs a criação de distintos órgãos para desempenhar suas atividades independentemente. Em sua obra, O Espírito das Leis, encontramos um sistema que evidencia a independência entre os órgãos de poder e de inter-relacionamento entre o desempenho das duas atividades. Essa é a fórmula da teoria dos freios e contrapesos “checks and balances²”. (TEMER, 2007).

Com o advento da separação dos poderes, a Constituição vigente atribuiu funções pré-determinadas a cada um dos seus Poderes, porém esta determinação não ocorreu de forma exclusiva, fechada. De modo que possuem funções típicas e atípicas, que se coordenam no desempenho das suas atividades.

Ao consagrar o princípio da separação dos poderes, a Constituição Federal de 1988 atribui funções determinadas a cada um dos três poderes (órgãos), mas não de forma exclusiva. Todos eles possuem, pois, funções próprias ou típicas e, também, funções atípicas, que ora são exercidas para a consecução de suas finalidades precípuas, ora o são para impor limites à

² O sistema de freios e contrapesos “checks and balances” foi criado para que os sistemas sejam autônomos, mas não absolutos, de tal modo que um Poder possa vigiar o outro e tem funções designadas constitucionalmente para fazer essa fiscalização.

atuação dos demais poderes, no âmbito do mecanismo de freios e contrapesos (checks and balances). (PAULO; ALEXANDRINO, 2012, p.163)

Aristóteles, por sua vez, já havia classificado os três poderes em: poder deliberante, que deliberava acerca dos negócios pertinentes ao Estado, poder executivo, que era atribuído ao magistrado e exercido de acordo com as decisões tomadas pelo poder deliberante e por fim, o poder de fazer justiça: que era relacionado à jurisdição. (TEMER, 2007).

Locke também classificou as funções estatais em: poder federativo, relacionado às relações exteriores do Estado; poder legislativo, relacionado à edição das leis com objetivo de proporcionar ao Estado mecanismo de proteção aos seus integrantes e poder executivo, que exercia o que estivesse disposto na lei. (TEMER, 2007).

Sendo assim, a cada órgão do Poder cabe uma função preponderante, denominada tipicidade de função e pode exercer secundariamente outras duas, denominadas de atipicidade da função. Neste sentido função é preponderante ao Legislativo a edição de leis, ao Executivo a execução de leis e ao Judiciário o controle dos conflitos sociais, sendo objetivo da Constituição com tal divisão a garantia da independência entre cada órgão do Poder.

Deste modo, a tripartição dos poderes permite que cada ente desenvolva sua atividade de forma livre e independente, dentro das atribuições às quais foram investidas. É a organização política do Estado.

2.3.1 O Poder Legislativo

O Poder Legislativo, como um dos três poderes independentes e harmônicos em que se funda a soberania do Estado no regime democrático, é encarregado de elaborar as leis, de tal modo que é exercido pelo Congresso Nacional, formado pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, e possui previsão no art. 44 da Constituição Federal. A Câmara dos Deputados compõe-se de representantes do povo, eleitos, pelo sistema proporcional, em cada Estado, em cada Território e no Distrito Federal, conforme art. 45 do texto constitucional. O Senado representa a mais elevada das duas Câmaras em que incide o sistema bicameral, que constituem

o Congresso Nacional e exercem o Poder Legislativo por intermédio de membros eleitos pelo povo, conforme o art. 46 do texto constitucional. (HORCAIO, 2007).

Ensinam Martins, Mendes e Nascimento (2012, p. 1034) que compete ao legislativo a criação de leis, bem como a atividade fiscalizatória. Veja:

As funções típicas do Poder Legislativo são legislar e fiscalizar, tendo ambas o mesmo grau de importância constitucional. Dessa forma, se por um lado a Constituição prevê regras de processo legislativo, para que o Congresso Nacional elabore as normas jurídicas, de outro, determina que a ele compete a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Poder Executivo (CF, art. 70).

A função legiferante do Estado se dá, resumidamente, pela elaboração de leis, e a função fiscalizatória pelo controle das contas públicas por meio do Tribunal de Contas da União e pelo julgamento do Presidente da República.

2.3.1.1 Noções breves de Processo Legislativo e Atos Legislativos

Conceitualmente, o “processo legislativo compreende o conjunto de atos que funcionam como veículos normativos implementadores para criar leis”, no trabalho em comento, para criar ou aumentar tributos, no sentido da estrita legalidade tributária. É o que leciona Ichihara (1994, p. 85).

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 59, apresenta como instrumentos implementadores do processo legislativo em matéria tributária, a Lei Complementar, Lei Ordinária, Lei Delegada e Medidas Provisórias.

Técnica e juridicamente, como já vimos, entre lei complementar, lei ordinária, lei delegada e medidas provisórias não existe relação de hierarquia, pois todas estas normas retiram o conteúdo de validade diretamente da Constituição. (ICHIHARA, 1994, p. 86)

Neste sentido, pode-se afirmar que entre os atos legislativos não há hierarquia, pois todos eles retiram fundamento de validade da própria Constituição, possuindo, apenas, objetivos diversos. Daí se dizer que a lei complementar tem por função disciplinar a matéria que a Constituição tenha exigido expressamente, enquanto a lei ordinária é considerada adequada para criar, majorar ou reduzir tributos, desde que não haja reserva à lei complementar, a lei delegada apresenta reduzida ou nenhuma utilização em matéria tributária, por existirem as medidas

provisórias que são de mais fácil aplicação. ICHIHARA (1994, p. 90-94), enquanto a medida provisória, por seu caráter excepcional, será analisada mais detidamente no capítulo seguinte.

2.3.2 O Poder Executivo

O Poder Executivo está incumbido de dar execução às leis e de governar e gerir os negócios públicos para realizar nos fins do Estado. Está disposto nos arts. 2º e 76 do texto constitucional.

É representado pelo Presidente da República, como Chefe do Poder Executivo, prima pela ordem pública e segurança externa, promulga as leis, concede honrarias, arrecada tributos, bem como os gasta, por exemplo.

O Poder Executivo, por sua vez, apresenta como função típica a administração do Estado, em conformidade às leis produzidas pelo Poder Legislativo; Desempenha, ainda, funções atípicas, como a capacidade para legislar. (ALEXANDRINO; PAULO, 2008). São exemplos da capacidade legislativa do Poder Executivo: o decreto regulamentar e a medida provisória. Insta salientar, mais uma vez, que se trata de função atípica, possuindo circunstâncias expressas para sua ocorrência, além de possuir amplo rol que limita a possibilidade de suas matérias.

2.3.3 Considerações preliminares

O Estado desempenha função precípua de organizar a sociedade e balizar os valores sociais para que a sociedade se desenvolva coordenada e harmonicamente, bem como assegure ao ordenamento jurídico segurança e garantias ao cidadão.

A Constituição de 1988, em seu preâmbulo, outorgou que a República Federativa do Brasil fosse constituída por um Estado Democrático de Direito, conforme determina o art. 1º. Neste sentido, defende Silva (2005) que a lei alcança máxima importância para os atos da vida política, de modo que o princípio da legalidade é considerado o princípio matriz do Estado Democrático de Direito.

Em seguida, o art. 2º, do texto constitucional estabelece que seja Poderes da União, independentes e harmônicos entre si: o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. A separação dos poderes observada no texto constitucional possibilitou a

proteção do Estado Democrático de Direito frente às possíveis arbitrariedades por abuso de poder.

Sendo assim, a cada órgão do Poder cabe uma função preponderante, denominada tipicidade de função e ainda pode exercer secundariamente outras duas, denominadas de atipicidade da função.

Ao Poder Legislativo compete a elaboração das leis, normas genéricas e abstratas dentro do ordenamento jurídico, essa é sua função típica. Porém, pode o legislativo administrar e julgar, ressaltando assim sua atipicidade de função.

Ao Poder Executivo cabe à função de governar e administrar, é ele quem administra a coisa pública, bem como aplica e executa as leis pertinentes ao desempenho da sua função típica.

3 MEDIDAS PROVISÓRIAS

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 permitiu que o Presidente da República utilizasse um instrumento jurídico diferenciado mediante condições especiais de relevância e urgência, como introduzem os arts. 59 e 62 do texto constitucional.

3.1 CONSIDERAÇÕES HISTÓRICAS

A medida provisória surgiu como uma inovação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (ICHIHARA, 1994, p. 96).

Ela sobreveio ao decreto-lei, criado pela Constituição de 1937. O texto constitucional permitia que a medida provisória fosse utilizada mediante autorização do parlamento ou durante o recesso ou desintegração da Câmara dos Deputados. Ao passo que esta Câmara não se reuniu, a utilização do decreto-lei foi absoluta. Já na Constituição de 1946 não houve a previsão do decreto-lei. Já a Constituição de 1967 retornou a previsão do decreto-lei, desta vez determinando que sua matéria fosse específica, mediante pressupostos de urgência ou relevância do interesse público. Caso não houvesse apreciação do seu texto dentro do prazo determinado, ou ainda que fosse rejeitado, exerceria seus efeitos em função do seu período de vigência. (MENDES, 2014)

A Constituição de 1988 permitiu ao Chefe do Poder Executivo a edição de medida provisória com força de lei, desde que observados os pressupostos de relevância e urgência, simultaneamente. Porém, a decisão unilateral e definir o que entende por relevante ou urgente carece de norma que regule objetivamente.

Afirma Carrazza (2006, p. 277) acerca da simultaneidade dos pressupostos de validade:

Assim, não é por qualquer motivo que elas podem ser validamente baixadas. Por igual modo, é insuficiente exista relevância *ou* urgência para que tais atos normativos sejam constitucionais. Para isto, é imprescindível que à relevância se some a urgência.

Quanto aos pressupostos de criação da medida provisória considerar-se-á a relevância como aquilo que for de interesse público ou carecer de uma norma legal,

bem como, será a urgência a situação que não puder aguardar o processo legislativo ordinário.

Entretanto, aquilo que é imanente ao interesse público também é próprio do Poder Legislativo, motivo esse em que se torna incabível o manejo de medida provisória em matéria tributária, pois, conforme aventado tal ramo do Direito é regido pela legalidade estrita, bem como se consubstancia em interesse público. Desta feita, a divisão de matérias entre Poder Executivo e Legislativo, em matéria tributacional, por disposição constitucional e infraconstitucional impõe-se a prevalência do Poder Legislativo.

Mendes (2014, p. 820) leciona que a medida provisória encontrou seu molde no modelo italiano do decreto-lei, desde que apresentasse relevância e urgência. E ainda, comunicasse ao parlamento sobre a sua edição, quanto aos efeitos, caso não transformado em lei, seria inutilizado por perder sua eficácia.

A medida provisória foi talhada pelo constituinte segundo o modelo italiano dos decretos-leis, adotados em casos extraordinários de necessidade e urgência, devendo ser, imediatamente, comunicados ao parlamento, que é convocado se não estiver reunido. A edição desses provimentos provisórios, no país europeu, depende da iniciativa do Conselho de Ministros, órgão colegiado. O decreto-lei perde efeito se não convertido em lei no prazo de sessenta dias da sua publicação. Admite-se, nesse caso, que a Câmara possa regular, por lei, as relações jurídicas surgidas com base no decreto não convertido em lei. (MENDES, 2014, p. 820).

A Constituição dispõe acerca da medida provisória, como se aduz o caput do art. 62, ao destacar sua natureza normativa emergencial. E ainda impõe que, caso não seja aprovada dentro do prazo constitucional, de 60 dias, prorrogáveis por mais 60 dias contados da sua publicação, se não tiver encerrado sua votação em uma das Casas do Congresso Nacional, perderá então sua eficácia desde a sua edição, conforme determina o art. 62, § 3º.

Para MENDES (2014, p. 821) “a medida provisória tem natureza jurídica provisória e resolúvel”. E assim, apresenta dois efeitos imediatos: inovar a ordem jurídica e provocar o Congresso Nacional a deliberar sobre o seu conteúdo, pois esse não está especificado no texto constitucional.

3.2. PRESSUPOSTOS DA MEDIDA PROVISÓRIA

Como pressupostos formais da medida provisória são encontrados a relevância e a urgência, porém esses pressupostos carecem de definição legal, ou seja, o legislador deve definir o que é relevante e urgente, excluindo o critério subjetivo de avaliação para sua edição, visto que a previsão de medida provisória em instituir tributos decorre de norma constitucional de natureza programática e que, desse modo, ainda carece de norma infraconstitucional que regule ambos os juízos categóricos – urgência e relevância.

Os pressupostos da medida provisória são submetidos à apreciação do Chefe do Poder Executivo, em ato discricionário, de modo em que evita a representação, e sendo o Direito Tributário como privativo do Poder Legislativo, fere a representação, bem como a legalidade.

A medida provisória passará pelo Congresso Nacional, que decidirá sobre sua admissibilidade, conforme preleciona o § 5º do art. 62, do texto constitucional vigente.

Deste modo, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, durante regime constitucional passado, rejeitou a competência do Judiciário para exercer análise sobre os pressupostos do decreto-lei. Já sob a luz da nova constituição, a jurisprudência do STF entendeu que poderá o poder judiciário apreciar estes pressupostos desde que apresentassem relevante abuso ao que dispõe o texto constitucional.

3.3. HISTÓRICO LEGISLATIVO DA MEDIDA PROVISÓRIA

A Emenda Constitucional (EC) n. 32/2001 foi um marco para as medidas provisórias, uma vez que existia polêmica quanto às suas limitações materiais, pois a Constituição de 1988 não restringiu quanto às restrições de conteúdo.

Entretanto, a doutrina e a jurisprudência encontraram limitações, na Constituição quais sejam: matéria relativa aos direitos individuais, matérias reservadas à resolução e ao decreto legislativo e matérias relativas ao direito previdenciário, que delimitavam o manuseio da medida provisória balizadas nos preceitos constitucionais, expressa no art. 5º, I, CRFB/88.

Neste sentido, a Emenda Constitucional n. 6/1995 determinou um limite explícito, ao adicionar ao art. 246 da Constituição, cujo conteúdo proibiu “a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995”.

A inserção do art. 246, como limitação gerou inúmeros debates parlamentares e estes debates resultaram na EC n. 32/2001. O art. 246 vedou que a medida provisória regulamentasse artigo da Constituição cuja redação houvesse sido alterada por meio de Emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 e a EC n. 32/2001. (MENDES, 2014, p. 822);

A Emenda de 2001 acresceu limitações materiais explícitas ao manuseio das medidas provisórias, estabilizando a jurisprudência e abrigando ponderações doutrinárias.

Deste modo, a Constituição ao delimitar uma matéria como reserva de lei complementar determina que este assunto tenha um maior grau de legitimidade política, pois necessita de um quórum qualificado. Em contrapartida, a medida provisória não necessita desse mesmo quórum para sua edição. Sendo assim, o inciso III do § 1º do art. 62, incluído pela EC n. 32/2001, vedou a edição de medida provisória em matéria de lei complementar.

Outro limite importante dispõe sobre a adoção da medida provisória para instituir ou majorar tributos, este tema diverge na doutrina e também foi recepcionado pela EC n. 32/2001.

O STF sustentava que a medida provisória poderia instituir ou majorar tributo, sob o escopo de que o princípio da legalidade tributária carecia apenas de lei em sentido material, pois entendeu ser um poder regulador, nos moldes do art. 62, §, 2º, da CRFB/88. (MENDES, 2014, p. 824).

Com o advento da EC n. 32/2001, o STF consolidou o posicionamento de que a medida provisória pode editar tal matéria. Já para jurisprudência o entendimento é outro, pois se balizou no princípio da anterioridade ao observar que a produção dos efeitos da instituição ou majoração por medida provisória só valerá para o exercício financeiro seguinte se convertida em lei até o último dia daquele em que foi editado, uma vez que houve equiparação da medida provisória à lei.

Entende-se que a medida provisória produzirá seus efeitos para instituir ou majorar tributos desde que convertida em lei, mediante procedimento próprio, com a finalidade de manter a sua validade sob o aspecto temporal.

3.4. O PROCESSO DE CONVERSÃO EM LEI OU REJEIÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA

Ao ser editada uma medida provisória, esta deve ser submetida imediatamente ao Congresso Nacional, objetivando sua conversão em lei. Quanto ao procedimento, a medida provisória ao ser publicada deve ser encaminhada ao Congresso Nacional pelo Chefe do Executivo por meio de uma mensagem presidencial.

Conforme explica Mendes (2014, p.826):

Editada a medida provisória, ela deve ser prontamente submetida ao crivo do Congresso Nacional, com vistas à sua transformação em lei. No mesmo dia da publicação da medida provisória, o Presidente da República deve encaminhá-la ao Legislativo, por meio de mensagem presidencial.

Em seguida, ao chegar ao Congresso Nacional, esta medida passa a ser objeto de exame e parecer de uma comissão mista composta por deputados e senadores (art. 62, § 9º, CRFB/88). Essa comissão inicia a apreciação da medida provisória antecipadamente, denominada fase de apreciação, em relação ao conhecimento dos plenários que não forem membros da comissão mista, sejam eles da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal. Caso essa regra constitucional não seja obedecida, surgirá a inconstitucionalidade, e assim contaminará de nulidade a lei advinda da conversão da medida provisória.

Os arts. 62 e 66 da CRFB/88 cuidam do procedimento para a conversão de medida provisória em lei. Destaca-se aqui, que se trata de iniciativa do Chefe do Poder Executivo, cujo prazo para análise é estabelecido pelo § 3º do art. 62, da CRFB/88 que estabelece o período de 60 dias para apreciação da medida provisória no Congresso. Este prazo pode ser prorrogado por mais 60 dias. Nestas situações, caso a votação não tenha se encerrado no Congresso, a prorrogação se dá por publicação no Diário Oficial da União, como ato de prorrogação de vigência.

Cumprе ressaltar, assim, que, no que tange a caducidade do prazo para vigência da medida provisória, essa "pode durar mais de 120 dias, a depender do período que foi editada" Mendes (2014, p. 827). Essa ampliação da contagem do prazo assegura ao Presidente da República 15 dias úteis para examinar o projeto de lei, antes de decidir pela sanção ou pelo veto, nos termos do § 12 do art. 62, do texto constitucional.

São pressupostos às medidas provisórias a relevância e a urgência, o entendimento do Presidente da República, no que diz respeito à sua discricionariedade em decidir aquilo que seja relevante e urgente para coletividade.

Nos casos em que a medida provisória seja totalmente convertida em lei, sem emenda, caberá ao Presidente do Congresso Nacional a promulgação dessa lei, sem que necessite de sanção do Presidente da República, é o que dispõe a Resolução n. 1 / 2002.

A jurisprudência do STF acerca da medida provisória ensina que “a sua aprovação e promulgação integrais apenas lhe tornam definitiva a vigência, com eficácia ex tunc e sem solução de continuidade, preservada a identidade originária do seu conteúdo normativo”.

Quanto aos efeitos da conversão da medida provisória em lei podemos mencionar que a conversão da medida provisória em lei passar a vigorar para frente, para o futuro, e convalida a medida provisória estabelecida até aquele momento.

Caso a medida provisória seja admitida com modificações no mérito, caberá o encaminhamento ao Presidente da República para que este sancione ou vete o projeto de conversão.

Naqueles quesitos em que a medida provisória foi modificada, suas normas terão validade também no futuro, como já mencionado no item anterior. Aqueles quesitos em que a medida provisória for confirmada, a ratificação será validada desde a sua edição.

Neste sentido, ensina Lenza (2015) que em relação à matéria alterada, os efeitos decorrentes desse quesito específico deverão ser regulamentados por decreto legislativo, perdendo a medida provisória, naquele quesito em que foi alterada, a eficácia desde a sua edição, conforme aduz o art. 62, § 3.º, da CRFB/88.

A rejeição deverá ser imediatamente publicada mediante ato declaratório no Diário Oficial da União pelo Presidente da Casa que o rejeitou.

Quando findar o prazo para destinado a aprovação sem que a medida provisória tenha sido convertida em lei, caberá ao Presidente do Congresso Nacional comunicar este fato ao Presidente da República.

A perda da vigência da medida provisória ocasiona lesão ao princípio da segurança jurídica e por este motivo, a Constituição prevê que o Congresso será responsável por regular tais relações. Esse preceito encontra fundamentação no § 11 do art. 62, da Constituição.

Mendes (2014) afirma que a finalidade da norma, bem como sua compreensão sobre novo sistema inaugurado pela Emenda n. 32/2001 possibilitam que, nesse período, as relações continuem sob a regência da medida provisória, somente dela se separando se o Congresso as discipliná-las diversamente.

Compreender de modo diverso implicaria em permitir uma lacuna normativa durante o período em que se aguarda pela deliberação do Congresso, tal espera não apresenta conformidade ao princípio da segurança jurídica esculpido no texto constitucional.

Deste modo, o que se tenta proteger são as relações iniciadas quando a medida provisória esteve em vigor, para assegurar a segurança jurídica, ainda que a medida provisória fosse rejeitada posteriormente.

3.5 A MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Como já mencionado no início deste capítulo as medidas provisórias tem sua fundamentação no art. 62 da Constituição Federal de 1988, que foi alterado pela Emenda Constitucional 32/2001.

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

I - relativa a:

- a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral;
- b) direito penal, processual penal e processual civil;
- c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;
- d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3;

II - que vise a detenção ou sequestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro;

III - reservada a lei complementar;

IV - já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

§ 4º O prazo a que se refere o § 3º contar-se-á da publicação da medida provisória, suspendendo-se durante os períodos de recesso do Congresso Nacional.

§ 5º A deliberação de cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais.

§ 6º Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subsequentemente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando.

§ 7º Prorrogar-se-á uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de sessenta dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional.

§ 8º As medidas provisórias terão sua votação iniciada na Câmara dos Deputados.

§ 9º Caberá à comissão mista de Deputados e Senadores examinar as medidas provisórias e sobre elas emitir parecer, antes de serem apreciadas, em sessão separada, pelo plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional.

§ 10º É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo.

§ 11º Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas.

§ 12º Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto.

Deste modo, compreende-se que a medida provisória apresenta ao longo do art. 62, do texto constitucional, as limitações materiais para sua edição, e assim emolduram os requisitos pertinentes à sua edição.

Essa medida, ainda que inserida como instrumento legal no ordenamento pátrio, é considerada uma medida de exceção, pois a atividade de legislar é de competência privativa do Poder Legislativo, devendo ser indelegável a sua matéria como observada na tripartição dos Poderes em âmbito constitucional, abordada ao longo do capítulo 2 desse trabalho.

Existe então, uma incompetência de função, uma atipicidade, ao permitir que seja retirada uma reserva específica do legislador e entregue ao Presidente da República, como Chefe do Poder Executivo para que possa editar leis, uma vez que sua atividade precípua balizada nos ditames constitucionais não seja a atividade legiferante, mas sim a de administrar a coisa pública.

Ainda em tempo, há de se mencionar a existência de reserva de matéria, pois a medida provisória não pode tratar de todos os assuntos, sob o risco de violar a legalidade, uma vez que determinadas disciplinas do ordenamento jurídico tem seu

regramento próprio e não aceitam alterações discricionárias, sob a pena de serem declaradas inconstitucionais. Para corroborar esse entendimento, encontra-se o Direito Tributário, que necessita de lei formal, de uma interpretação restritiva, pois seu conteúdo versa sobre direitos individuais e o patrimônio do cidadão.

Neste sentido, a matéria tributária é reservada ao legislador, em razão da forma e da matéria, pela forma por carecer da norma expedida pelo Poder Legislativo, uma vez que o princípio da legalidade é seu instrumento norteador, e pela matéria quando versar sobre o conteúdo que possa ser disciplinado, como a instituição e majoração de tributo observando os critérios constitucionais que outorgaram competência entre os entes públicos.

Por outro lado, a medida provisória por ser uma reserva do Poder Executivo e sua edição está condicionada à discricionariedade do Presidente da República, afinal, é ele quem define os pressupostos de instituição desse instituto jurídico, trata-se de uma decisão unilateral para definir o que é relevante e urgente, e por isso fere a representação, típica do Poder Legislativo, uma vez que a lei é emanada por meio dos representantes do povo e para o povo.

Acerca do tema, medida provisória em matéria tributária, defende o Supremo Tribunal Federal que a medida provisória é um instrumento legal para instituir ou majorar tributos, pois equiparou a medida provisória à lei, veja:

“(...) já se acha assentado no STF o entendimento de ser legítima a disciplina de matéria de natureza tributária por meio de medida provisória, instrumento a que a Constituição confere força de lei (cf. ADI 1.417-MC).” (ADI 1.667-MC, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 25-9-1997, Plenário, DJ de 21-11-1997.).

A equiparação da medida provisória à lei consagrou o entendimento da Corte Suprema acerca da instituição de tributos por instrumento da medida provisória, pois entendeu ser a medida provisória uma lei, por meio de uma interpretação extensiva. Contrariamente ao posicionamento do STF está a doutrina majoritária, por entender que não pode haver discussão acerca da matéria tributária por instrumento de medida provisória, ao passo que medida provisória não é lei, tem apenas força de lei.

Entende Machado (2010, p. 84) que a medida provisória não pode versar sobre matéria tributária, veja:

Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. Algumas matérias, porém, não podem ser tratadas por medidas provisórias, destacando-se entre estas porque relevantes na relação de tributação, a que diz respeito ao processo civil e a que seja reservada à lei complementar, que envolve as normas gerais em matéria de legislação tributária.

Para Harada (2016) a medida provisória não pode se vincular à matéria tributária por não preencher como requisito o princípio constitucional da legalidade tributária. Defende ainda o mesmo autor (2016, 558) que: “Não se cria, não se majora, nem se isenta tributo por analogia, matéria sob reserva de lei em sentido estrito, pelo que repudiamos, também, a instituição ou majoração de tributo por medida provisória”.

Carrazza (2006, p. 258) afirma ainda que “toda intervenção do Estado só poderá advir de lei”, todavia deve se contextualizar o significado de lei nessa expressão, haja vista que lei em sentido material e em sentido formal possuem reserva de matéria predeterminada em sede constitucional.

Consoante à compreensão sistêmica do Direito Constitucional, o jurista quando da sua interpretação e aplicação deve desconsiderar eventuais antinomias jurídicas, por exemplo, lei em sentido formal para tributação exclui a utilização nesta matéria de lei em sentido material, exceto quando da regulamentação da exação já instituída formalmente.

Assim como Martins, Mendes e Nascimento (2010, p. 1119) entendem que a medida provisória não é instrumento legal para criar tributo, por considerar que terminada sua eficácia, estaria diante de um vazio legislativo, observemos:

A Constituição estabelece que a Medida Provisória tem eficácia de lei, pelo período máximo de cento e vinte dias, se for prorrogada, porque é emitida para atender caso de relevância e urgência. Sendo assim, não pode instituir tributo, considerando que terminada a eficácia da Medida Provisória, sem que o Congresso Nacional sobre ela se manifeste, estaremos diante de um vazio legislativo porque manda a Constituição que as relações jurídicas dela decorrentes sejam disciplinadas por decreto legislativo, considerando que, neste caso, ela perde a eficácia a partir da data de sua edição.

Assegura Carrazza (2006, p. 277) que os pressupostos para criação da medida provisória: relevância e urgência são cumulativos.

Assim, não é por qualquer motivo que elas podem ser validamente baixadas. Por igual modo, é insuficiente exista relevância *ou* urgência para

que tais atos normativos sejam constitucionais. Para isto, é imprescindível que à relevância se some a urgência. (CARRAZA, 2008, p. 277).

Cumprе destacar o argumento de que medida provisória não é lei, pelo fato em que deverá ser convertida em lei. Pois, caso a medida provisória fosse lei, não haveria a necessidade de conversão em lei. Desta forma, as medidas provisórias se caracterizam melhor como atos administrativos, ora, se já fosse lei não precisaria ser convertida novamente lei. Na verdade as medidas provisórias nada diferem de um decreto, pois são atos administrativos editados pelo Chefe do Poder Executivo, e que tem apenas força lei.

No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza (2006, p. 271):

Inicialmente, queremos deixar marcado que medidas provisórias não são leis. São, sim, atos administrativos lato sensu, dotados de alguns atributos da lei, que o Presidente da República pode expedir em casos de relevância e urgência.

Portanto, no Código Tributário Nacional, se refere à palavra lei em sentido estrito, ou seja, a norma jurídica emanada o Poder Legislativo, diferente de quando utiliza a palavra legislação, neste caso se refere à lei em sentido amplo, todas as normas do sistema jurídico. (MACHADO, 2010).

A medida provisória é entendida como ato normativo primário, de condição resolutiva, excepcional, em que cabe a avaliação do Presidente da República para sua edição. (MENDES, 2014).

À Medida Provisória falta a propriedade de ato permanente e plural. Consequentemente, ainda que tenha de modo circunstancial, força de lei, contudo, por natureza, lei não é e, por isso, não pode ser ferramenta da legalidade tributária, uma vez que a Constituição atribui funções privativas a cada espécie de lei, para essa matéria. (BRITO, 2016, p. 130).

4 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE X MEDIDA PROVISÓRIA

Como dito anteriormente, o princípio da legalidade em matéria tributária assume três contornos: o genérico, estabelecido pelo art. 5º, II, da CRFB/88; o genérico tributário, nos moldes do art. 150, I, também do texto constitucional e por fim a legalidade estrita, também denominada de tipicidade cerrada, disposta no art. 97 do Código Tributário Nacional.

O princípio da legalidade genérica aduz que somente a lei obrigará alguém a realizar ou não uma atividade, em que privilegia a segurança do indivíduo dentro do ordenamento jurídico, em continuidade, o princípio da legalidade tributária consagra que somente a lei pode reger a atividade tributária, ponto controvertido à edição da medida provisória, por entender não poder ser realizada a criação de imposto senão pelo Poder Legislativo.

Esses contornos denotam a importância desse princípio para o direito tributário ao desenvolver sua atividade de criar e aumentar tributos. Sendo somente a lei responsável por desencadear essa atividade, por sua reserva de lei formal e típica do Poder Legislativo, sob a luz da tripartição dos Poderes.

E acerca da relevância e urgência por não encontrarem definição formal quanto às circunstâncias em que possam ser consideradas, afinal, esse exame de admissibilidade cabe apenas ao Presidente da República, titular para editar tal instituto, o poder de decisão é único e exclusivo ao Chefe do Poder Executivo, de modo que essa decisão unilateral necessita de regramento definido pelo legislador.

Quando se trata da vigência da medida provisória há também divergência quanto aos seus efeitos, e isso provocaria insegurança, ao passo que ao instituir um tributo, tem-se que saber quando ele começa a vigorar e sobre que aspectos, pois irá dispor do patrimônio do cidadão e este necessita ser resguardado de seus direitos.

Se pelo princípio da legalidade, só há obrigação em virtude de lei, em continuidade, pela estrita legalidade só há de se falar em tributo se esse for oriundo de lei, é o que preleciona o princípio da tipicidade fechada.

E tendo a medida provisória tem apenas força de lei, por ser expedida como ato administrativo do Presidente da República, não pode tratar de matéria tributária. A esse respeito, a doutrina encontra posicionamento controvertido que serão revelados a seguir.

Favorável à edição de medida provisória em matéria tributária está Paulsen (2012), pois entende que a medida provisória tem força de lei ordinária, nos moldes do art. 62 da CRFB/88, permitindo então que disponha sobre todas as matérias, ainda que tenham reserva legal pra isso. É o posicionamento:

As medidas provisórias têm força de lei ordinária (art. 62), de modo que podem dispor sobre todas as matérias sob reserva legal. Mas, assim como as leis ordinárias, não podem dispor sobre matérias para as quais se exija lei complementar (art. 62, § 1º, III, da CF). (Paulsen, 2012, p. 85).

Contrário é o posicionamento de Machado (2010) por entender que a medida provisória não pode instituir, nem aumentar tributos, prestando-se apenas para iniciar o processo legislativo que figure criação ou aumento. Completa ainda o autor que apenas a lei tem o condão de impor tributos.

Do mesmo modo entende Carvalho (2012, p. 75) que: [...] “nos horizontes do direito constitucional tributário, do modo como está posto, a medida cumprirá a função de mera iniciativa do Chefe do Executivo, no sentido de desencadear o processo de elaboração da lei em que será convertido o projeto aprovado”.

Corroborar Harada (2016) que a medida provisória não deve ser utilizada em matéria tributária, pois não preenche o requisito fundamental o princípio constitucional da legalidade tributária. Defende ainda haver a necessidade de representação popular quando se tratar da tributação.

Ainda sobre a incompatibilidade de manejo da medida provisória em matéria tributária, especialmente para instituir ou majorar impostos está o posicionamento de Derzi (1997) ao defender que os princípios constitucionais são intrínsecos ao Direito Tributário, pois esses princípios da segurança jurídica, da anterioridade e da não surpresa embasam a matéria tributária de modo a tornar a medida provisória como meio incompatível para regular tributo em virtude do procedimento a que essa medida é submetida.

Para Schoueri (2012) é necessário que se tenha a lei como veículo para exigir tributo, e ainda observar se todos os critérios pertinentes à obrigação tributária estão em conformidade com a lei.

Importante mencionar a diferença quando o Código Tributário Nacional se refere às leis e a legislação. Ensina Machado (2010, p. 83) que “lei e legislação não se confundem”. Ao passo que o CTN ao mencionar o termo lei está se referindo a lei

em sentido estrito, e ao utilizar o termo legislação está se referindo a norma tributária em sentido amplo.

É o posicionamento de Machado (2010, p. 83-84) sobre a interpretação dos termos lei e legislação:

Só é *lei*, portanto, no sentido em que a palavra é empregada no CTN, a *norma jurídica elaborada pelo Poder competente para legislar, nos termos da Constituição, observado o processo nesta estabelecido*. Já a palavra *legislação*, como utilizada no CTN, significa *lei* em sentido amplo, abrangendo, além das leis em sentido restrito, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. E o que dispõe o art. 96 do CTN. Mas isto não significa dizer que também as próprias disposições constitucionais, dos atos e das leis complementares, dos decretos-leis, convênios interestaduais e outros atos jurídicos normativos pertinentes à matéria não se compreendem no conceito de *legislação tributária*. O disposto no art. 96 do CTN não tem o sentido de restringir o conceito de legislação tributária, mas de mostrar sua amplitude em comparação com o conceito de *lei* tributária (grifo do autor).

No mesmo sentido, Baleeiro (2002, p. 73), afirma que: “Somente a lei, formalmente compreendida, ou melhor, como ato oriundo do Poder Legislativo, é ato normativo próprio à criação de fatos jurídicos, deveres e sanções tributárias”.

Mais uma vez, a lei em sentido formal é compreendida como instrumento pertinente para tratar de matéria tributária.

Carrazza (2006) leciona que as medidas provisórias são meios inadequados para utilização em seara tributária, seja para criar, seja para aumentar tributos. Isso ocorre pelo fato em que a medida provisória não se classifica como lei formal.

Neste sentido, confirma Ichihara (1994) que a medida provisória não tem se enquadrar como lei formal.

A confusão, possivelmente se dá, pelo fato do legislador tratar da possibilidade das medidas provisórias instituírem ou majorar impostos (que são espécie do gênero tributo), nada falando dos tributos.

O art. 62, § 2º, CF, ao permitir a utilização de medida provisória (MP) em matéria tributária, associou-a, com exclusividade, ao campo dos impostos, o que, em si, não contempla qualquer eiva de legalidade tributária. (SABBAG, 2014, p. 89)

[...]

Atualmente, sabe-se que a medida provisória, segundo a literalidade da Constituição Federal (art. 62, § 2º), é meio idôneo de instituição e majoração de *imposto*. O comando é claro: pode haver MP para *criar* um imposto e pode haver MP para *aumentar* um imposto. (SABBAG, 2014, p. 95)

Com o advento da Emenda Constitucional nº 32/2001, foi inserido o art. 62, §2º, na CRFB/88, os impostos poderão ser matéria para medidas provisórias.

Um caso relevante de Medida Provisória para instituição de tributos é o da Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF.

Ocorre que, em nosso sistema jurídico constitucional, as próprias Emendas a Constituição podem ser alvo de controle de constitucionalidade. Uma norma constitucional pode ser considerada inconstitucional por afrontar cláusulas pétreas. “Daí falar-se em inconstitucionalidade de normas constitucionais, seja em razão de afronta ao processo de reforma da Constituição, seja em razão de afronta às chamadas cláusulas pétreas” (MENDES, 2007, p. 978).

Seria possível argumentar uma possível afronta à constitucionalidade por parte da Emenda Constitucional nº 32/2001, utilizando-se do art. 60, § 4º, inciso IV, que garante que Emendas a Constituição com intuito de abolir direitos e garantias individuais, não será objeto de deliberação.

Da mesma forma, o art. 5º, § 2º, da CRFB/88, estabelece:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

A partir desses dois artigos da Constituição Federal de 1988 seria possível se concluir que uma Emenda a Constituição não poderia abolir princípios tributários, já que esses princípios pertencem às garantias e direitos individuais, e o princípio da legalidade que está ligado diretamente ao princípio da segurança jurídica.

Por esses motivos, a Emenda Constitucional 32/2001 estaria eivada de inconstitucionalidade, por afrontar o princípio da estrita legalidade tributária, e por isso o princípio da segurança jurídica.

Nas palavras de Ichihara (1994, p. 106) “científica e academicamente é sustentável a posição dos doutrinadores que defendem a imprestabilidade total das medidas provisórias como veículo implementador do princípio da legalidade tributária, para instituir, aumentar e reduzir tributos”.

Portanto, a medida provisória apresenta argumentos negativos quanto à sua concepção em matéria tributária, por ferir aos princípios da legalidade, da segurança jurídica e da separação dos poderes.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Constituição Federal de 1988 por reger todas as relações entre o Estado e o cidadão organizou o Sistema Tributário Nacional, atribuindo-lhe competência para instituir e arrecadar tributos, limitando-lhe o exercício norteado em princípios constitucionais, ao passo que o princípio da legalidade é considerado princípio matriz do Estado Democrático de Direito. Em seguida, quanto à organização do Estado Brasileiro em Poderes independentes e harmônicos entre si, estabeleceu-se a separação dos Poderes, termos em que coube a cada Poder uma função típica, ao Poder Legislativo: legislar, ao Poder Executivo: administrar, ao Poder Judiciário: julgar. Por derradeiro, analisou-se a medida provisória, como instrumento jurídico, mediante relevância e urgência ser editada pelo Presidente da República para instituir ou majorar tributos.

Diante disso e considerando os fatos acima esposados, é possível concluir que:

1 – A Constituição é a lei fundamental e suprema do Estado, pois detém toda autoridade e concede poderes e competências aos seus subordinados para que exerçam as atividades por ela determinada.

2 – O sistema constitucional contém o Sistema Tributário Nacional, sendo esse constituído por normas que versam sobre a matéria tributária.

3 – Ao Sistema Tributário Nacional coube o estabelecimento de diretrizes para que ocorra a tributação.

4 – O poder de tributar é uma atividade intrínseca ao Estado, é por meio dela que se constitui a receita pública para garantir a manutenção das suas atividades fim.

5 – A tributação originou problemas por dispor sobre a liberdade e o patrimônio do indivíduo ao longo da História. A Magna Carta (1215) limitou o poder do rei quanto à cobrança de impostos.

6 – O conceito de tributo revela sua exigibilidade, determinada pela imperatividade do princípio da legalidade.

7 – A competência tributária como instrumento conferido aos entes públicos para instituir tributos.

8 – O limite da competência tributária é estabelecido por princípios, como o da legalidade.

9 – Os princípios como vetores axiológicos que orientam a técnica de decisão, tanto do legislador ao positivar a norma, quanto do jurista ao aplicá-la.

Sua natureza jurídica impõe limitação ao poder de tributar. Seu regime é restritivo quando da instituição e extensivo quanto à garantia de tributação nos termos da lei. Seus efeitos jurídicos são a estabilidade, a previsibilidade e a imutabilidade das relações jurídico tributárias.

10 – O tributo só pode ser instituído mediante exercício da reserva absoluta de lei formal, então se observa o princípio da legalidade na sua forma estática e dinâmica.

11 – O Estado desempenha função precípua de organizar a sociedade.

12 – A Constituição de 1988 institui o Estado Democrático de Direito, tendo a lei máxima importância aos atos da vida política, de modo que o princípio da legalidade é considerado princípio matriz desse novo Estado.

13 – A Constituição de 1988 estabelece a separação dos Poderes, em Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário, que tem por finalidade delimitar a tipicidade de função de cada um dos Poderes.

14 – Ao Poder Legislativo é determinada a função de elaborar leis, normas genéricas e abstratas dentro do ordenamento jurídico, sob a luz da representatividade. Afinal, a representatividade é privativa do Poder Legislativo.

15 – Ao Poder Executivo é determinada a função de administrar a coisa pública, bem como aplica e executa as leis pertinentes ao desempenho da sua função típica.

16 – A Constituição de 1988 permitiu ao Chefe do Poder Executivo a edição de medida provisória mediante os pressupostos de relevância e de urgência.

Relevante o que for de interesse público e urgente o que não puder aguardar o processo legislativo ordinário.

17 – O interesse público é próprio do Poder Legislativo, devido a sua representatividade, Sendo assim, a matéria tributária, por disposição constitucional e infraconstitucional é prevalentemente do Poder Legislativo.

19 – A medida provisória é considerada uma medida de exceção, pois a atividade de legislar é de competência privativa do Poder Legislativo, como observado na tripartição dos Poderes em âmbito constitucional.

20 – A medida provisória tem força de lei, e por não ser lei, não pode se vincular à matéria tributária, pois essa é reservada ao legislador.

21 – A edição da medida provisória é condicionada à discricionariedade do Presidente da República para decidir o que é relevante e urgente, e ainda fere a representação, uma vez que a lei é emanada pelos representantes do povo e para o povo.

22 – O Supremo Tribunal Federal defende que a media provisória é instrumento legal para instituir ou majorar tributos. Houve a equiparação da lei por interpretação extensiva.

23 – Para doutrina majoritária, o entendimento de lei disposto no Código Tributário Nacional se refere à lei em sentido estrito, emanada pelo Poder Legislativo.

24 – Em conformidade ao princípio da legalidade estrita, somente a lei em sentido formal, pode criar ou majorar tributo, não sendo possível a utilização de medida provisória para tal finalidade.

25 – O processo de conversão ou não da medida provisória em lei ao dispor sobre matéria tributacional acarreta insegurança jurídica, uma vez que disporá do patrimônio do cidadão e esse necessita que seus direitos individuais sejam resguardados.

26 – A Emenda Constitucional nº. 32/2001, ao inserir o art. 62, §2º, na CRFB/88, permitiu que os impostos pudessem ser matéria de medida provisória, porém, no sistema jurídico pátrio as Emendas à Constituição estão submetidas ao controle de constitucionalidade.

27 – Tanto as Emendas à Constituição, quanto à medida provisória ao afrontarem cláusulas pétreas poderão ser declaradas inconstitucionais.

Conclui-se que a medida provisória em matéria tributária desrespeita o princípio da legalidade estrita quanto à forma, por apresentar apenas força de lei, e quanto à matéria, por tratar de conteúdo privativo do Poder Legislativo. Quanto à edição, por ser criada pelo Chefe do Poder Executivo fere também o princípio da separação dos Poderes, em que a função legiferante é típica do Poder Legislativo. E ainda, após o advento da Emenda Constitucional nº 32/2001, que inseriu o art. 62, § 2º na CRFB/88, ao passo que esse dispositivo ao revelar afronta a cláusula pétrea é submetido também ao controle de constitucionalidade. Por fim, a nosso ver é inconstitucional o manejo de medida provisória para instituir ou majorar tributos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 dez. 2016.

_____. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 dez. 2016.

_____. **Emenda Constitucional n. 32, de 11 de setembro de 2001**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc32.htm#art1>. Acesso em: 12 dez. 2016.

ALEXANDRINO, Marcelo & PAULO, Vicente. **Direito Constitucional Descomplicado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Método, 2015.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Teoria do Estado**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Curso de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. – 1. ed. – São Paulo: Atlas, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. – 24. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DALARI, Dalmo de Abreu. **Teoria Geral do Estado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. Atualização da obra: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário / Kiyoshi Harada**. – 25. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016.

HORCAIO, Ivan. **Dicionário jurídico referenciado**. São Paulo: Primeira Impressão, 2007.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípios da Legalidade Tributária na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1994.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. – 19 ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valter do. **Tratado de direito constitucional**, v.1. – 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2014.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 6. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

RIBEIRO JÚNIOR, João. **Teoria geral do Estado & ciência política**. – 2. ed. rev. atual. e ampl. – Bauru: Edipro, 2001.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. – 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo **Direito tributário**. – 2. ed. – São Paulo : Saraiva, 2012.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo, Malheiros: 2007.